" العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن"

د. محمد علي جبران
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة والاقتصاد
جامعة صنعاء

Email:dr_jubran@yahoo.com

الندوة الثانية عاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة

"مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون "

المنظمون

قسم المحاسبة -كلية إدارة الأعمال -جامعة الملك سعود الرياض

الثلاثاء – الأربعاء 4-5 جماد الآخرة 1431هـ الموافق 18-19 مايو 2010 م

بسم الله الرحمن الرحيم

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات لتحقيق ذلك والإجابة على تساؤلاتها. وقد قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية . أيضاً قام الباحث بتحليل بيانات الاستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS وباستخدام الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثيراً إيجابياً كبير على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل. بينما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات. **وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها:**الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة. كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب مراجعي الحسابات، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد تلك الأتعاب، كما أوصى البحث الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

" العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونين في اليمن"

المبحث الأول: المقدمة

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم ، وما صاحبتها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧م ، وأزمة شركة Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١م ، وكذلك أزمة شركة (وورلد كوم Worldcom) الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢م ، وأخيرًا الأزمة المالية العالمية في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨م، والتي لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا حتى ألان، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص والتي بلغت أكثر من ١٣٠ بنكاً والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم.

ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة (آرثر أندرسون"Arthur Anderson") واحدة من شركات المراجعة الست الكبيرة في العالم، والتي كانت تقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون، وورلد كوم.وعلى إثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة آرثر أندرسون من السوق المهنية.

وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كون الهدف الرئيس من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

وترجع أهمية مراجعة البيانات المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة، تعتمد اعتماداً كبيراً على نتائج المراجعة.

ومن أهم مستخدمي القوائم المالية، ويطلق عليهم (الطرف الثالث) البنوك، والجهات الحكومية، والدائنون والمستثمرون، والجهات المنظمة للمهنة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايد لكي يطمئن الجميع بأن المنشاة التي يراجعها تسير حسب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وأخيراً ظهر المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) رقابة الجودة لأعمال المراجعة، والذي بين بأن على جميع مكاتب المراجعة التي تصدر قوائم مالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة.

وفي نهاية القرن الماضي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتأسيس ثلاثة مراكز خاصة بجودة مراجعة الحسابات (Audit Quality) تهدف إلى الرقي بجودة خدمة مراجعة الحسابات . كذلك فقد قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسام خاصة بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في المنطقة، منها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي(GCCAAO) ، والهيئة السعودية للمحاسبيين القانونيين (SOCPA) .

وكما هو ملاحظ وبناء على ما سبق نجد أن مفهوم الجودة في مراجعة الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما تشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

وفي الجمهورية اليمنية لم ينل هذا الموضوع أهميته من البحث والدراسة العلمية بصورة كبيرة حتى الآن. لذلك سنحاول من خلال هذا البحث تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات (مكاتب وشركات المراجعة)، كالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، واستقلاليته، وتحديد أتعابه، وتنظيم مكتب مراجع الحسابات وسمعته، وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤثرات الأخرى.

وفي هذا البلد أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم مراجعة الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة محلية تحكم العمل المهني المحاسبي.

إن تحديد خصائص جودة المراجعة والتدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة فيها لاشك يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة، وتدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

مشكلة البحث:

إن عدم رضاء المجتمع المالي عن أداء عمل مراجعي الحسابات، ينبع مما يتوقعه هذا المجتمع من المراجعين بتزويدهم ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث يصدر مراجع الحسابات رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة على الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم(فجوة المراجعة) وذلك نتيجة لكون مراجع الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه، وهذا أثار تساؤلات هامة

حول مصداقية تقرير مراجع الحسابات المستقل، وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية، وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة المراجعة والتدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع.

في الجمهورية اليمنية تزايدت حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة للحصول على عملاء جدد، ويستمر التهاون من قبل الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في إصدار معايير محاسبية محلية، وتنعدم معايير للمراجعة، وتفتقر المهنة في اليمن إلى قواعد سلوك مهني لممارسي مهنة مراجعة الحسابات، كل ذلك يمثل تهديداً حقيقياً يواجه جودة أداء هذه المهنة تجاه عملائها والأطراف الآخرين . وبناءاً عليه فإن مشكلة البحث تتمحور حول التساؤلات الآتية:

- ما هي العوامل التي يمكن أن يستخدمها المحاسبين القانونيين اليمنيين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة ؟

- ما هي الوسائل التي يمكن اقتراحها لتطوير مستوى جودة خدمات مهن المراجعة في الجمهورية اليمنية ؟

- هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وتنظيم مكتبه، وسمعته، وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية ؟

- هل تؤثر استقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أتعابهم على جودة عملية المراجعة في اليمن؟

- هل إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جود ة الأداء في عملية المراجعة في اليمن؟

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

1- التعرف على مفهوم جودة أعمال المراجعة، وإبراز أهميته وأهدافه، والسياسات والإجراءات المكونة له.

2- تحديد الخصائص أو العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية.

3- تحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه العوامل، ودراسة أهميته، ودرجة تأثيره في جودة المراجعة.

4- المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة مراجعة الحسابات، وتضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، للوصول بها إلى المستوى المطلوب.

5- الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تطوير أداء مكاتب المراجعة والمراجعين القانونيين في الجمهورية اليمنية بما يضمن تحقيق مستوى معقول من الجودة،مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الرسمية والمؤسسات المنظمة للمهنة.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، ومن أجل ألإجابة عن تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه صيغت الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الثانية:"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الثالثة: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الرابعة: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة."

الفرضية الخامسة: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات كالمؤهل العلمي، والتأهيل المهني، العمر، المسمي الوظيفي، عدد سنوات الخبرة المهنية.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث فيما يلي:

1- تعتبر البيانات المالية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات مهمة لكثير من الأطراف والمستخدمين، ومصداقية تلك البيانات تعتمد على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك البيانات.

2- أهمية المجال الذي سيتناوله البحث وهو(جودة مراجعة الحسابات) من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، فالذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة فيها.

3- على الرغم من الاهتمام الواسع بموضوع الجودة بصفة عامة، وجودة مراجعة الحسابات بصفة خاصة إلا أن هذا الموضوع لم ينل نصيبه من البحث والدراسة على المستوى اليمني بالصورة المطلوبة.

4- يؤكد هذا البحث على ضرورة اتباع رقابة على جودة أعمال المراجعة، وخاصة بعد تحديدها لأهم العناصر المؤثرة في جودة المراجعة.

5- إن الاهتمام برقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها سوف يفتح المجال للبحث في هذا الموضوع، مما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة، ويزيد من مستوى الإفصاح والمصداقية في التقارير المالية.

6- إن هذه الدراسة تمثل مصدراً ومرجعاً هاماً للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجهات الرسمية والجمعيات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب المراجعة من أجل الارتقاء بأدائها.

منهجية البحث:

سوف يعتمد الباحث على كل من المصادر الأولية والثانوية في جمع البيانات المناسبة. فالمصادر الأولية تتمثل بتصميم استمارة استبيان (Questionnaire) توزع على مراجعي الحسابات، ومدراء المراجعة وأصحاب وشركاء مكاتب في مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة، وذلك حسب سجل المحاسبين القانونيين المعتمدين رسمياً لدى وزارة الصناعة والتجارة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين. أما بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الاعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة بالإضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت والمواقع المتخصصة.

وسوف يعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لمناسبته لطبيعة البحث، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي(SPSS) لتحليل البيانات ولاختبار الفرضيات الموضوعة في البحث.

محددات البحث:

تقتصر هذه الدراسة على مناقشة المتغيرات والعوامل المتوقع أن لها تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، والمرتبطة بأصحاب المهنة من أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات والمراجعين بشكل عام، وتستبعد المتغيرات الأخرى المتعلقة بالمنشآت محل المراجعة ، والعوامل المرتبطة بالنظام الاقتصادي والمالي السائد وأثره على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات .

الدراسات السابقة:

تناول الكثير من الباحثين والدارسين جودة مراجعة الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، على الصعيد اليمني وعلى الصعيد الإقليمي والدولي. وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات :

- دراسة :التويجري ، والنافعابي(2008) بعنوان" جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" في المملكة العربية السعودية . هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونين . وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة. وقد جمع البحثان البيانات من خلال استبانة تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات. وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان بأن أكثر ثلاثة العوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

١ -الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة .

٢ -الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

٣–الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي في رأي الباحثين تتمثل في:التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، وأتعاب المراجعة، والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة. كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع . كذلك تبين من نتائج التحليل أن عدداً من عوامل الجودة وعدداً من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : نوع وظيفة المراجع ، العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

- دراسة الأديمي (2007) : بعنوان "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية".هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأكثر تأثيراً على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال استقصاء لآراء المراجعين في مكاتب المراجعة العاملة في اليمن، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المكلفين بمراجعة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام. وتم توزيع استبيان محدداً من خلاله عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء المراجعة على عينة كبيرة. وقد توصل الباحث إلى اتفاق المراجعين محل الدراسة على وجود تأثير لمتغيرات الدراسة البالغة (٩) متغيرات

وهي التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، أدلة الإثبات ،أوراق العمل ، الموازنة الزمنية ، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع العميل،حجم أتعاب المراجع. وقد كانت أهم توصيات الباحث هي الاهتمام بعملية التخطيط الجيد للمراجعة، ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية، إعداد أوراق عمل بشكل منظم وملائم، أن تكون المنافسة في إطار سلوك وآداب المهنة والامتناع عن قبول عمل قد يسئ لسمعة المهنة. كما أوصى الباحث بالتطبيق الكامل لمعايير المحاسبة والمراجعة، وبضرورة التناسب بين الأتعاب والأعمال المطلوبة والزمن اللازم للمراجعة .

- دراسة: وهيب (2004)بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن/ دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة في اليمن لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب المراجعة لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي، وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، ومراجعة مكتب المراجعة لحسابات شركات عالمية. وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت استبانة واحدة على كُل مكتب من مكاتب مراجعة الحسابات في العاصمة اليمنية صنعاء. وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية كما يرى الباحث:

١- يوجد لدى مكاتب المراجعة في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية تطبيقه.
٢- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
٣- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
٤- لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب، أو ارتباطه بمكتب مراجعة أجنبي، أو بتاريخ التأسيس، أو بحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.
٥- يتفق ممثلوا مكاتب المراجعة؛ عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في اليمن بدرجة كافية.

وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في اليمن، ومن أهم هذه التوصيات، الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، وبمراجعي الحسابات ورفع مستواهم المهني، وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة للرقي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة في اليمن.

- دراسة جربوع، (2004 م) بعنوان "مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع دعاوي قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

وأكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسئولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة. وتم تقديم العديد من التوصيات الهامة ، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها. كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

- دراسة: (Fadzly and Ahmad,2004) بعنوان **"Audit expectation gap: The case of Malaysia"** ، أجريت هذه الدراسة في ماليزيا، وهدفت إلى التحقق من وجود فجوة توقعات المراجعة ومقارنتها مع نتائج دراسات مماثلة، وتقييم تصورات مستعملي نتائج المراجعة في ضوء الفضائح المالية التي حصلت، وأثر تعلم مستخدمي القوائم المالية لعملية المراجعة . وبينت الدراسة أن بعض مظاهر فجوة التوقعات مجرد فكرة خاطئة حول مراجعة الحسابات من جانب المستخدمين للقوائم المالية والتي ستزول إذا تم تثقيفهم. وتمحورت فجوة التوقعات حول القضايا المتعلقة بمسئوليات المراجعين، والغش والاحتيال، وإعداد التقارير المالية، والسجلات المحاسبية ، والرقابة الداخلية ، وكذلك كانت واضحة بمسئولية المراجع القانونية عن اكتشاف الاحتيال. وبينت الدراسة وجود تباين بين المستخدمين للقوائم المالية والمراجعين، على الرغم من أن المستعملين

الماليزيين لتلك القوائم المالية مازالوا يضعون ثقتهم بعملية المراجعة. وأوصت الدراسة بتحسين الاتصال بين المستخدمين للقوائم المالية المراجعة والمراجعين ، وزيادة نطاق المراجعة لتقوية سلامة المراجع، وتثقيف المستخدمين للقوائم المالية بطبيعة ووظائف المراجع.

- دراسة(Nashwa, 2004) بعنوان ***"Auditor Rotation and The Quality"***.وقد بينت الدراسة أن هناك انتقادات موجهة إلى مهنة مراجعة الحسابات، مطالبت بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة، والتي تؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم واستقلالهم . إن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتفق مع الرأي الذي يطالب بالتغيير الإلزامي للمراجع، بالرغم من أنه سوف يكون مكلفاً ويزيد عدد عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة، كما سيؤدي إلى فشل التقارير المالية . إن قانون" ساربينز أوكسلي" المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجعيها كل خمس سنوات.

خطة البحث:

بالإضافة للمقدمة تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:-

١- الدراسة النظرية وتشمل الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات، ونتناول المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات وكذا المتغيرات المتعلقة بالمهنيين المختصين بمراجعة الحسابات .

٢- الدراسة الميدانية وتشمل تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المستخدمة ، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات .

٣- النتائج والتوصيات.

المبحث الثاني

الدراسة النظرية

الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات

يتناول هذا المبحث المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، وكذا المتغيرات المتعلقة بالعاملين بمكاتب مراجعة الحسابات من المختصين بمراجعة الحسابات. ذلك أن مهنة مراجعة الحسابات تعتبر من أكثر المهن الخدمية والاستشارية تعقيداً، نظراً للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات.

1-2. تطور مفهوم الجودة:

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

وقد عرفها بعضهم بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدى إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم. **(الصيح، عبدالحميد وجبران، محمد ، ٢٠٠٨م، ص.٦٦).**

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة، والتي استحوذت على اهتمام واسع من قبل المختصين والإداريين ، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي. ولقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً هاماً وحاسماً في ظهور هذا المفهوم عبر مراحل تطور أساسية ومتعددة.**(الصيح، عبدالحميد وجبران ،محمد ، ٢٠٠٨م، ص.٦٤).**

ولقد اختلف الباحثون في تعريف إدارة الجودة الشاملة، إذ أن الجودة نفسها تحتمل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى، ومن شخص لآخر.

وقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات.**(الصيح، عبدالحميد وجبران ،محمد ، ٢٠٠٨م، ص.٦٧).**

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو (ISO) أيزو، وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية باتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة الأيزو(ISO)هي اختصار International Standardizatation Organization، وهى مسمى المنظمة العالمية للمعايرة، وتقوم هذه

المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية.(**مصطفى، احمد السيد،(٢٠٠١)، ص٤٥**).

2-2. مفهوم جودة مراجعة الحسابات:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة ، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة. ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة مراجعة الحسابات وعرفها بأنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره.(**حميدات،محمد (2001) ص ٤٦**).

وأخيراً ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال، وعلى المستويين الأكاديمي والمهني ، ولها علاقة وصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات، والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية المراجعة، ومن هذه المصطلحات ما يلي:

1- رقابة الجودة(Quality Control) :

عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة بأنه التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة ، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة (www.socpa.org).

2- تأكيد الجودة(Quality Assurance):

ويقصد بهذا المفهوم إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة، والتي يقوم بها المكتب نفسه من خلال الرقابة المهنية على موظفي المكتب. في حين ترى جمعية المحاسبين بهونج كونج بأن الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة يسمى (رقابة الجودة).

3- الفحص المتعمق (Peer Review Program):

صدر هذا المعيار من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام1989، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة. وتم تعديل هذا البرنامج في عام 2001 ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وهي:

أ –مراجعة النظامSystem Review: وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقًا لمعايير رقابة الجودة الصادرة من

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

ب -مراجعة الارتباطEngagement Review : ويقصد بها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند- ارتباطه مع العميل- للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

ج -مراجعة التقريرReport Review : وتهدف إلى مساعدة المراجع – الذي يقوم بالارتباط مع العميل–لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدى العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

3-2.أهمية جودة مراجعة الحسابات:

تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة(Tayler,D,and Glezen, 1994).ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1- مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3-البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناءً على تلك القوائم. ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقَاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

6- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعي كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوي عالٍ من الجودة من أجل تطو ير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

7- بالإضافة إلى ما سبق، فإن اتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

1- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

2- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال اتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

3- يعتبر اتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

4- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

5- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

2-4.الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام. كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك المجمعات المهنية :

2-4-1.الإرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيينAICPA لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني ، وتم تطويره عام 1991، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية ، والاسترشاد بآراء الخبراء ، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد ، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين .

وفى عام 1989 ، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق(Peer Review Program)، ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسئولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودةQuality Control System لدى مكاتب المراجعة،ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات(حسنين وقطب،٢٠٠٣ ص. ٣٦٤).

2-4-2.إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة:

قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز.

وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة،وتجنب ما قد يؤدى إلى عدم موضوعية الأداء. (www.icaew.com).

3-4-2.إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة:

أما على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت في عام 1994 برنامجاً لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية. ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة .

وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. يتمثل **النوع الأول** في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء،المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة

الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee ، والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور . وبناءً على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ويتمثل **النوع الثاني** من الفحص أو التفتيش، والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة. وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويؤدى هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أوكل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة. كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة، بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب. ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين ، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم ، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه ،والفحص الداخلي الدوري وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة. ومن الجدير بالملاحظة أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(www.socpa.org).

4-4-2.إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة. ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة. وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين.ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في عام1981 . وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة. وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات،

مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب، وكذلك مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات ، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء،والمراقبة.(حسين ، قطب ،٢٠٠٣، ٣٦٨).

2-4-5. الإرشادات في القانون اليمني: لم تقم جهة رسمية أو غير رسمية في الجمهورية اليمنية حتى اللحظة بإصدار أية معايير محاسبية أو معايير مراجعة محلية . ويتم العمل في الوقت الحاضر بمعايير المحاسبة الدولية ، وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل معظم المكاتب المحاسبية العاملة في الجمهورية اليمنية. وتوجد بعض الإشارات في الفصل السادس من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م المنظم لمهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية يفهم منها بأنها تشير إلى بعض جوانب جودة المراجعة. فقد نصت المواد من(٤٣- ٥١) من القانون على بعض النصوص يمكن تلخيصها في :

١- يجب على المحاسب القانوني، عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات، أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح فيها .

٢- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهارته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه .

٣- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة .

٤- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل، وتقسيم العمل على المساعدين، والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه، ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل.

٥- يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطى صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله. كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات من تاريخ إصداره للتقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب .

٦- يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها .

٧- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابياً بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابياً بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره .

٨- يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقاً للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابياً إلى أية مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها ، ما لم فعليه الإفصاح عن ذلك في تقريره .

ومن خلال استعراض النصوص القانونية السابقة، يلاحظ أنها قد اشتملت على العديد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وهي:

أ) العناية المهنية .

ب) الالتزام بالتشريعات القانونية النافذة .

ج) التدريب وتطوير المهارات .

د) التخطيط لعملية المراجعة .

هـ) الإشراف على أعمال المساعدين .

و) تنظيم أوراق العمل والاحتفاظ بها.

ز) مراعاة الأصول المحاسبية المتعارف عليها.

ح) مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وكافة المخالفات في الحسابات والسجلات والدفاتر.(**الأديمي ، منصور (٢٠٠٧)' ص ٧٢-٧٣**).

6-4-2 . إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:

اهتمت هذه الهيئة، مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، وأصدرت كثيراً من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة. فأصدرت عدة إصدارات، منها معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر أغسطس ٢٠٠٣م بعد إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة الذي انعقد خلال الفترة (١-٤) يونيو ٢٠٠٣م وتوصل المجلس فيه إلى الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسبين والمراجعين والجامعات والجهات ذات

العلاقة الأخرى، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حيالها،على أن تصل للهيئة قبل نهاية عام ٢٠٠٣ م،(www.gccaao.org) .

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن هناك اهتماماً متزايدا من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة. وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق الإرشادات إلزامياً أما البعض الآخر فاعتبر مسألة الالتزام بها اختيارياً. كون التطبيق الإلزامي قد أثار بعض المشاكل في الدول النامية. وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد، خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام بالبعض الآخر.

2-4-7.ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة:

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة(Quality Control For audit work) في شهر يونيو، 1994 ، وهو من معايير المراجعة الدولية ، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجعة). ويهدف هذا المعيار إلي توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

أ- السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

ب- الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعي مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي :(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2002):

1-المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى. ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2- المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة. وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية. كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسئولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

3- توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع المراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

4- الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة. ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

5- التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة .

6- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7ـ الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

المبحث الثالث
الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

٣-١. منهجية البحث:

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي الذي تناولته الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي يتعلق بمجالات العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيتها واستقلالها. وهي دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية ، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS).

٣-٢. مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في اليمن، والتي يبلغ مجموعها (113) مكتب مراجع ومحاسب قانوني-المكتب يعمل فيه أكثر من مراجع- مرخص له بمزاولة المهنة لعام 2009م، والمنشور في صحيفة الثورة الحكومية بتاريخ (٢٤/٧/ ٢٠٠٩م) مع الاسترشاد ببعض المعلومات غير المنشورة والمقدمة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، ولقد تم توزيع عدد(125) استبانة بواقع استبانة واحدة لكل مراجع، وتم استرجاع(116)منها، واستبعد من التحليل(7) استبانات لعدم جدية الإجابة عن أسئلتها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل(109) استبانة. والجداول التالية تبين خصائص مجتمع وعينة الدراسة.

جدولا رقم (1) مجتمع عينة الدراسة

البيان	الاستبانات الموزعة		الاستبانات المسترجعة		الاستبانات الملغية		الاستبانات الصالحة		
	التكرار	%نسبة*	التكرار	%نسبة*	التكرار	%نسبة*	التكرار	%نسبة*	%نسبة**
مكاتب محاسبة	**75**	**60**	**69**	**92**	**2**	**8.0**	**67**	**89.3**	**61.5**
محاسبين مستقلين	**50**	**40**	**47**	**94**	**5**	**10.0**	**42**	**84.0**	**38.5**
الإجمالي	**125**	**100**	**116**	**92.8**	**7**	**5.6**	**109**	**87.2**	**100**

*النسبة إلى الاستبانات الموزعة ** نسبة الاستبانات الصالحة إلى مجموعها الكلي

جدول رقم (1) يبين عدد الاستبانات الموزعة والمعادة من المبحوثين، والاستبانات الصالحة للتحليل. وقد بلغت الاستبانات المعادة (116) بنسبة 92.8%، وهي نسبة كبيرة جداً كما بلغت نسبة الصالح من هذه الاستبانات 87.2% من اجمالي الاستبانات الموزعة، وهي نسبة مرتفعة

أيضاً. كما أظهر الجدول نفسه أن نسبة المكاتب المحاسبية (الكبيرة) التي يزيد فيها عدد العاملين عن خمسة أشخاص من المبحوثين تشكل النسبة الأكبر من الاستبانات الصالحة، حيث بلغت نسبتها 61.5% ، بينما كانت نسبة المحاسبين الذين يعملون بشخوصهم أو لديهم موظفين أقل من خمسة أشخاص 38.5%. وهذا يعني أن النسبة الأكبر من المحاسبين المبحوثين يعملون في مكاتب كبيرة تلتزم كثيرا بمعايير جودة الأداء المهني.

جدول رقم (2)توزيع المجتمع حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية %
اقل من ٣٠ سنة	44	40.37
من ٣٠- ٤٠ستة	31	28.44
من ٤٠-٥٠ سنة	19	17.43
أكثر من ٥٠ سنة	15	13.76
الإجمالي	109	100

جدول رقم (2) يبين توزيع المجتمع حسب متغير العمر، حيث بلغت النسبة المئوية لأعمار مراجعي الحسابات الأقل من 30 سنة 40.4 % ، ونسبة الأعمار التي تتراوح بين 30سنة وأقل من 40 سنة هي 28.4% ، ونسبة أعمار مجتمع الدراسة التي تتراوح أعمارهم بين 40 سنة إلى أقل من 50 سنة هي 17.4% ، ونسبة الأعمار التي بلغت 50 سنة فأكثر هي 13.8% .

جدول رقم(3) توزيع المجتمع حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
بكالوريوس	92	84.4
دبلوم عالي	8	7.3
ماجستير	7	6.4
دكتوراه	2	1.8
الإجمالي	109	100.

جدول رقم (3) ببين أن نسبة 84.4% من أفراد مجتمع الدراسة هم من حملة البكالوريوس في مجال المحاسبة، ونسبة 7.3% من مجتمع الدراسة حاصلين على دبلوم عالي في المحاسبة، ونسبة 6.4% من أفراد عينة الدراسة من حملة الماجستير في المحاسبة، ونسبة 1.8% من حملة الدكتوراه في المحاسبة.

جدول رقم(4) توزيع المجتمع حسب متغير الشهادة المهنية الشهادة المهنية التكرار النسبة المئوية

البيان	التكرار	النسبة
محاسب قانوني يمني	77	70.6
أمريكية (ACCA)	2	1.8
بريطانية(CPA)	3	2.7
لا يوجد	27	24.8
الإجمالي	109	100

جدول رقم (4) يبين أن نسبة 70.6% من أفراد مجتمع الدراسة حاصلين على شهادة مهنية يمنية (محاسب قانوني يمني)، ونسبة 1.8% من أفراد المجتمع حاصلين على شهادة مهنية أمريكية، ونسبة 2.7%من أفراد المجتمع حاصلين على شهادة مهنية بريطانية، ونسبة 24.8% من أفراد المجتمع لم يحصلوا على أية شهادة مهنية.

جدول رقم (5)توزيع المجتمع حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية %
شريك / مدير مراجعة/ أو مالك	48	44.0
مراجع حسابات رئيسي	23	21.1
مراجع	34	31.2
مساعد مراجع	4	3.7
الإجمالي	109	100

جدول رقم (5) يبين أن النسبة المئوية للمستوى الوظيفي للشريك أو المالك أو مدير مراجعة تمثل 44.0% من أفراد العينة، بينما تبلغ نسبة مراجعي الحسابات الرئيسيين في مجتمع الدراسة 21.1%، والنسبة المئوية للمراجعين بلغت 31.1 % والنسبة المئوية لمساعدي المراجعين بلغت 3.7 %من مجتمع الدراسة .

جدول رقم (6) توزيع المجتمع حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	32	29.4
5سنوات إلى أقل من 10 سنوات	34	31.2
10سنوات إلى أقل من 15 سنة	20	18.3
15سنة إلى أقل من 20 سنة	14	12.8
20سنة فأكثر	9	8.3
الإجمالي	109	100

جدول رقم (6) يبين أن نسبة 29.4% من أفراد العينة كانت خبراتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 31.2% تراوحت خبراتهم مابين 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، ونسبة 18.3% من أفراد المجتمع تراوحت خبراتهم بين 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، ونسبة 12.8% من أفراد مجتمع الدراسة تراوحت خبراتهم بين 16 سنة إلى أقل من 20 سنة، ونسبة 8.3% من أفراد المجتمع كانت خبراتهم أكثر من 20 سنة.

٣-٣. أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة. وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على (5) فقرات، مثل المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي ، والتأهيل المهني، والخبرة العملية ، وفئات العمر(أنظر الاستبانة ملحق رقم1).

القسم الثاني : انقسمت أسئلة الاستبانة إلى المحاور الأربعة التالية :

المحور الأول: يبين العلاقة بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، واحتوى على تسع فقرات من(1 –9)

المحور الثاني: يبين العلاقة بين تنظيم المكتب وسمعته ، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، ويحتوي على ست فقرات من (10–15).

المحور الثالث: يبين العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة، واحتوى على تسع فقرات من(16– 24).

المحور الرابع: يبين العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة، واحتوى على خمس عشر فقرة من(25–39).

وكانت كل فقرة من فقرات كل محور مقسمة وفق تصنيف ليكرت الخماسي كالتالي:

التصنيف	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقا
الترميز	5	4	3	2	1

وطبقا للجدول أعلاه ، فإن الوسط الحسابي المعتمد يتمثل في (3) درجات، والذي استخرج من المعادلة (مجموع القيم/ عددها (٥+٤+٣+٢+١)÷٥=٣)، ونسبة التأثير المعتمدة ٣÷٥= ٦٠% .

٣–٤. صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها:

٣–٤–١. صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، أما الفئة الثانية فقد شملت نخبة من الأكاديميين المتخصصين بمجال الإحصاء، وتم الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات بشكل يحقق الاتساق والتوازن بين فقرات الاستبانة.

٣–٤–٢. ثبات أداة الدراسة الميدانية :

استخدم اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها حيث يرى (البلداوي ٢٠٠٤م:ص٥٠) أنه إذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من ٦٠% فإن مصداقية قائمة الاستبانة، ضعيفة بينما إذا كانت قيمتها مابين ٦٠% إلى ٦٩% تعتبر

المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا مابين ٧٠-٨٠% تعتبر مصداقية أداة الدراسة جيدة بينما إذا كانت القيمة أكثر من ٨٠% فالمصداقية تكون مرتفعة.

5-3.المعالجات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، وحساب المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية لكل فقرة ولكل مجال، وكذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1-اختبار كولمجروف – سمرنوف(1- Sample K- S) :

استخدم الباحث اختبار كولمجروف -سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. وتتبع البيانات التوزيع الطبيعي عندما تكون القيمة المعنوية لنتائج الاختبار ومستوى الدلالة أكبر من ($sig. \geq 0.05$) مستوى الدلالة المحسوبة في الدراسة والتي حددت (0.05) .

2-اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test) : يستخدم الاختبار الإحصائي للعينة الواحدة (One Sample T-Tes) لاختبار فرضيات الدراسة للمتغير الواحد، والجداول التالية تحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك الوسط الحسابي والوزن النسبي ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها، إذا كانت القيمة المطلقة لـــ t المحسوبة أكبر من قيمة(t) الجدولية التي تساوي 1.99 ،(أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 ، والوزن النسبي اكبر من 60 %). وتكون الفقرة سلبية، بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها، إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية التي تساوي 1.99 (أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 ، والوزن النسبي أقل من60 %). وتكون آراء العينة في محتوى الفقرة محايدة إذا كانت قيمة مستوى المعنوية اكبر0.05 .

3- اختبار التباين الأحادي(One Way ANOVA) : يستخدم اختبار التباين الأحادي لاختبار فرضيات الفروق، ومقارنة المتوسطات وفقاً لبعض متغيرات الخصائص الشخصية للعينة التي تزيد على فئتين، والتي تتمثل في متغيرات العمر، والمؤهل ، والتأهيل المهني ، والخبرة ، والوظيفة. وتتم مقارنة الدلالة الإحصائية لكل قيمة محسوبة مع المستوى المعنوي للدراسة (0.05). فإذا كانت الدلالة الإحصائية أكبر من (0.05) ، فإن ذلك يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء المستجيبين، وإذا كانت نتيجة المقارنة عن دلالة إحصائية أقل من أو تساوي (0.05) فذلك يشير إلى وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة.

6-3. تحليل إجابات قائمة الاستبيان واختبار فرضيات البحث:

1-6-3.اختبار ثبات الاستبانة:

أجرى الباحث خطوات الثبات على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات الاستبانة لكل محور من محاور الاستبانة ولجميع فقرات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات. ويبين جدول رقم (7) معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات كبيرة ودالة إحصائياً.

جدول رقم(7) معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	العلاقة بين كل من التأهيل العلمي ، والخبرة العملية ، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها،بين جودة أدائه في عملية المراجعة	9	0.814
الثاني	العلاقة بين تنظيم مكتب المراجعة ، سمعة، وشهرته ، وعلاقاته مع عملائه ، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة	6	0.712
الثالث	العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات ، وتحديد أتعابه ، وبين جودة عملية المراجعة.	9	0.968
الرابع	العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة	15	0.964
	فقرات الاستبانة	39	0.958

وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات الاستبانة، كون جميع محاور الدراسة الأربعة قد حصلت في معامل الثبات (معامل ألفا كرونباخ) وهي نسبة ثبات مرتفعة جداً كما واضح في الجدول، كما هي عالية جداً كذلك لفقرات الاستبانة مجتمعة، وذلك يؤكد صدق وثبات الاستبانة .

2-6-3. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) (One Sample K-S) :

استخدم الباحث اختبار كولمجروف سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول التالي رقم (8) نتائج الاختبار، حيث أن مستوى الدلالة لجميع محاور الاستبانة أكبر من مستوى الدلالة المحتسب ($sig. \geq 0.05$) . وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي. فقد حصل المحور الأول والمتعلق بالعلاقة بين التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية وجودة عملية المراجعة على مستوى دلالة (0.161)، وهي أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي ($sig. \geq 0.05$). كذلك حصل المحور الثاني الخاص بتنظيم المكتب وسمعته وشهرته وعلاقته مع العملاء وعلاقته بجودة العمل على مستوى دلالة (0.052)، وهي أكبر من مستوى الدلالة الافتراضي ($sig. \geq 0.05$). كذلك حصل المحور الثالث الخاص باستقلالية مراجع الحسابات وتحديد أتعابه وعلاقته بجودة عملية المراجعة على مستوى دلالة (0.485)، وهي اكبر من

مستوى الدلالة الافتراضي ($sig. \geq 0.05$). وأخيراً حصل المحور الرابع الخاص بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وعلاقته بجودة عملية المراجعة على مستوى دلالة (0.114)، وهي اكبر من مستوى الدلالة الافتراضي ($sig. \geq 0.05$).

جدول رقم (8) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	قيمة Z الاختبار	مستوى المعنوية
الأول	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.	1.123	0.161
الثاني	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.	1.381	0.052
الثالث	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.	0.837	0.485
الرابع	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة.	1.197	0.114
فقرات الإستبانة جميعا		1.367	0.203

3-6-3. اختبار الفرضيات الأولى :

تنص الفرضية الأولى على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لكل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعلى جودة أدائه في عملية المراجعة.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية فقد تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الأول من الاستبانة والتي توضحها نتائج اختبار (One Sample T-Test) وذلك حسب الجدول رقم (9) الذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن مستوى الدلالة لكل منها أقل من 0.05 .

جدول رقم(9)

نتائج فقرات المحور الأول (العلاقة بين التأهيل العلمي ، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة أدائه في عملية المراجعة)

رقم Q	السؤال	قيمةT	مستوى الدلالة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الترتيب
Q1	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة.	105.74	.000	4.789	95.78	.4728	3
Q2	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.	127.13	.000	4.835	96.70	.3971	2
Q3	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل	87.228	.000	4.743	94.86	.5677	5

	محل المراجعة.						
Q4	**المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة .**	**89.743**	**.000**	**4.771**	**95.42**	**.5550**	**4**
Q5	**مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، والندوات المهنية المتخصصة.**	**57.674**	**.000**	**4.486**	**89.70**	**.8121**	**7**
Q6	**مدى التزام مراجع الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.**	**142.62**	**.000**	**4.899**	**97.98**	**.3586**	**1**
Q7	**يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشاة التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة.**	**18.833**	**.000**	**2.578**	**51.56**	**1.429**	**9**
Q8	**قدرة المراجع على مواجهة الظروف غير الطبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث.**	**30.388**	**.000**	**3.688**	**73.76**	**1.267**	**8**
Q9	**قيام مراجع الحسابات بمراجعة أنشطة لا تتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلبياً على جودة أدائه في عملية المراجعة.**	**58.324**	**.000**	**4.679**	**93.68**	**.8376**	**6**
	الإجمالي	**79.742**	**.000**	**4.385**	**87.69**	**0.704**	

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 108 ومستوى معنوي 0.05 تساوي 1.99.

١- يلاحظ من جدول رقم (9) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي(4.385)، وهو اكبر من الوسط الافتراضي للدراسة (3)، والانحراف المعياري بلغ (0.704)، والوزن النسبي أي نسبة التأثير المتوسطة لجميع فقرات المحور الأول كانت87.69%، وهي نسبة تزيد عن الوزن النسبي المقدر (60)، وقيمة(t) المحسوبة(79.742)،عند مستوى دلالة تساوي (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المحتسب 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية العدمية. بمعنى أنه توجد علاقة إيجابية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

٢- تراوح الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور بين(4.899-3.688)، وهذه القيم إيجابية على مستوى كل فقرة، وهذا الوسط أكبر من الوسط الحسابي المفترض (3) للدراسة باستثناء الفقرة السابعة التي بلغ متوسطها الحسابي أقل من المتوسط المحتسب (2.578). وهذا يدل على أن المستجيبين يوافقون وبشدة على وجود ذلك التأثير، خاصة والوسط الحسابي لجميع فقرات المحور بلغ 4.385 .

٣- يلاحظ كذلك من تحليل آراء المستجيبين على مستوى كل متغير من هذا المحور أن هناك نسبة عالية جداً من المستجيبين توافق وبشدة على وجود تأثير كبير لجميع فقرات المحور، وتصل في بعضها، كما هو ظاهر في الجدول(9) إلى أكثر من 95% وهذا يدل على ضرورة الاهتمام بمتغيرات هذا المحور.

٤- والخلاصة، ومن خلال التحليل السابق يرى الباحث، وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الأولى والموضحة في جدول رقم(9) أن التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها تؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات. وهذا يدل على عدم صحة الفرضية الأولى والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العوامل وجودة عملية المراجعة .

4-6-3. اختبار الفرضية الثانية: تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة ، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية فقد تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الثاني من الاستبانة والتي توضحها نتائج اختبار (One Sample T-Test) وذلك حسب الجدول رقم (10) والذي يبين أن جميع فقرات هذا المحور هي فقرات إيجابية، حيث أن قيمة (t) المحسوبة للمحور ككل ولكل فقرة منها ومستوى الدلالة للمحور ككل ولكل منها أقل من 0.05 .

جدول رقم(10)

نتائج فقرات المحور الثاني(لا توجد علاقة بين تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.)

رقم Q	السؤال	قيمةT	مستوى الدلالة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الترتيب
Q10	توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة.	61.88	.000	4.532	90.64	.7646	1
Q11	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.	56.12	.000	4.486	89.72	.8346	2
Q12	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.	42.33	.000	4.468	89.36	1.102	3
Q13	حجم مكتب المراجعة وتنظيمه ومستوى تجهيزاته.	50.02	.000	4.018	80.36	.8387	4
Q14	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوى كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.	38.48	.000	3.789	75.78	1.028	6
Q15	إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة.	68.87	.000	4.431	88.63	.6717	5
	المجموع	52.95	0.000	4.290	85.75	0.873	

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 108 ومستوى معنوي 0.05 تساوي 1.99.

١- يلاحظ من جدول رقم (10) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي(4.290) وهو أكبر من الوسط الافتراضي للدراسة (3)، والانحراف المعياري بلغ (0.704)، والوزن النسبي أي نسبة التأثير المتوسطة لجميع فقرات المحور الثاني كانت 85.75%، وهي نسبة تزيد عن الوزن النسبي المقدر (60)، وقيمة (t) المحسوبة 79.742، عند مستوى دلالة يساوي 0.000 ، وهي أقل من مستوى الدلالة المحتسب 0.05 ، مما يدل

على رفض الفرضية العدمية. بمعنى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.

٢- يلاحظ من الجدول أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور تراوح بين (4.532-3.789) وهذه القيم إيجابية على مستوى كل فقرة، وهذا الوسط اكبر من الوسط الحسابي المفترض (3) للدراسة. وهذا يعني أن جميع المستجيبين يوافقون بشدة على وجود تأثير على الأداء المهني في جميع فقرات المحور، وفي المجمل فإن النتيجة هي الموافقة بشدة على ذلك من خلال قياس الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الذي يزيد على (4.290).

٣- يلاحظ كذلك من تحليل آراء المستجيبين على مستوى كل متغير من هذا المحور أن هناك نسبة عالية جداً من المستجيبين توافق وبشدة على وجود تأثير كبير لجميع فقرات المحور، وتصل في بعضها، كما هو ظاهر في الجدول(10) إلى أكثر من 90% وهذا يدل على ضرورة الاهتمام بمتغيرات هذا المحور.

٤- والخلاصة، ومن خلال التحليل السابق يرى الباحث، وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الثانية والموضحة في جدول رقم(10) أن تنظيم مكتب المراجعة ، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات. وهذا يدل على عدم صحة الفرضية الثانية والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العوامل وجودة عملية المراجعة .

5-6-3. اختبار الفرضية الثالثة:التي تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية فقد تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الثالث من الاستبانة والتي توضحها نتائج اختبار (One Sample T-Test) وذلك حسب الجدول رقم (11) الذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية، حيث أن قيمة (t) المحسوبة للمحور ككل ولكل فقرة منها ومستوى الدلالة للمحور ككل ولكل منها أقل من0.05

جدول رقم(11)

نتائج فقرات المحور الثالث (العلاقة بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.)

رقم Q	السؤال	قيمة t	مستوى الدلالة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي%	الانحراف المعياري	ترتيب
Q16	**يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة، والموضوعية، والاستقلالية في عمله.**	**41.96**	**.000**	**4.018**	**80.36**	**.999**	**2**
Q17	**وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة**	**34.47**	**.000**	**3.816**	**76.32**	**1.156**	**4**

	يؤثر سلبياً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.						
Q18	**يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة.**	**59.87**	**.000**	**4.523**	**90.46**	**.789**	**1**
Q19	**قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.**	**25.25**	**.000**	**3.165**	**63.30**	**1.309**	**9**
Q20	**إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطا بالعميل تؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بينهما مما يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.**	**28.37**	**.000**	**3.294**	**65.87**	**1.212**	**8**
Q21	**يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.**	**33.09**	**.000**	**3.697**	**73.95**	**1.167**	**6**
Q22	**يجب تبني نظام لتقدير الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة،ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومخاطره.**	**29.21**	**.000**	**3.642**	**72.84**	**1.302**	**7**
Q23	**إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.**	**32.09**	**.000**	**3.789**	**75.78**	**1.233**	**5**
Q24	**عدم وجود طريقة علمية لتقدير أتعاب مراجع الحسابات تلقى قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.**	**36.91**	**.000**	**3.862**	**77.25**	**1.093**	**3**
	الإجمالي	**35.69**	**.000**	**3.756**	**73.68**	**1.140**	

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 108 ومستوى معنوي 0.05 تساوي 1.99.

١- يلاحظ من جدول رقم (11) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.756)، وهو اكبر من الوسط الافتراضي للدراسة (3)، والانحراف المعياري بلغ (1.140)، والوزن النسبي أي نسبة التأثير المتوسطة لجميع فقرات المحور الثالث كانت (73.68%)، وهي نسبة تزيد عن الوزن النسبي المقدر (60)، وقيمة (t) المحسوبة (35.69)، عند مستوى دلالة يساوي 0.000 ، وهي أقل من مستوى الدلالة المحتسب 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية العدمية. بمعنى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.

٢- يلاحظ من الجدول أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور تتراوح بين (4.523– 3.165) وهذه القيم إيجابية على مستوى كل فقرة وهذا الوسط أكبر من الوسط الحسابي المفترض (3) للدراسة. وهذا يعني أن جميع المستجيبين يوافقون على وجود تأثير على الأداء المهني في جميع فقرات المحور، وفي المجمل فإن النتيجة هي الموافقة بشدة على ذلك من خلال قياس الوسط الحسابي الذي يزيد على (3.756).

٣- يلاحظ كذلك من تحليل آراء المستجيبين على مستوى كل متغير من هذا المحور أن هناك نسبة عالية جداً من المستجيبين توافق وبشدة على وجود تأثير كبير لجميع فقرات المحور، وتصل في بعضها، كما هو ظاهر في الجدول(11) إلى أكثر من 90% وهذا يدل على ضرورة الاهتمام بمتغيرات هذا المحور.

٤- والخلاصة، ومن خلال التحليل السابق يرى الباحث، وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الثالثة والموضحة في جدول رقم(11) أن، العلاقة بين **استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه**، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات. وهذا يدل على عدم صحة الفرضية الثالثة والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العوامل وجودة عملية المراجعة .

6-6-3.اختبار الفرضية الرابعة:تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة.

ومن أجل اختبار صحة هذه الفرضية فقد تم عمل الاختبارات اللازمة من خلال تحليل فقرات المحور الرابع من الاستبانة والتي توضحها نتائج اختبار (One Sample T-Test) وذلك حسب الجدول رقم (12) الذي يوضح أن جميع الفقرات هي فقرات إيجابية حيث أن قيمة (t) المحسوبة للمحور ككل ولكل فقرة منها ومستوى الدلالة للمحور ككل ولكل منها أقل من0.05

جدول رقم(12)

نتائج فقرات المحور الرابع (العلاقة بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة)

رقم Q	السؤال	قيمة T	مستوى الدلالة	الوسط الحـ	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الترتيب
Q25	**مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.**	69.37	.000	4.486	89.73	.675	7
Q26	**قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.**	43.53	.000	4.211	84.22	1.010	11
Q27	**صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.**	34.63	.000	3.514	70.28	1.059	14
Q28	**استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.**	60.12	.000	4.266	85.32	.741	10
Q29	**استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.**	63.73	.000	4.193	83.85	.687	12
Q30	**إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة على**	90.59	.000	4.514	90.28	.520	5

	حدة تتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال المراجعة.						
Q31	وجود سياسات وإجراءات وبرنامج مراجعة يساعد العاملين لتنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.	82.47	.000	4.587	91.74	.581	1
Q32	قيام مكتب المراجعة بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقا لبرنامج المراجعة المحدد للعملية.	70.55	.000	4.550	91.01	.673	2
Q33	تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.	79.65	.000	4.477	89.54	.587	8
Q34	وجود سياسات وهيكل وظيفي في المكتب لضمان اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.	79.65	.000	4.477	89.54	.587	مكرر 8
Q35	تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات.	60.71	.000	4.312	86.24	.742	9
Q36	الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل.	56.75	.000	4.174	83.49	.767	13
Q37	توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.	85.69	.000	4.541	90.29	.553	4
Q38	التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها.	84.76	.000	4.505	90.01	.555	6
Q39	قيام مراجع الحسابات بقبول أية عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة.	88.40	.000	4.541	90.83	.536	3
	إجمالي	64.73	0.000	4.357	87.14	0.685	

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 108 ومستوى معنوي 0.05 تساوي 1.99.

١- يلاحظ من جدول رقم (12) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (4.357) ، وهو اكبر من الوسط الافتراضي للدراسة (3)، والانحراف المعياري بلغ (0.685)، والوزن النسبي أي نسبة التأثير المتوسطة لجميع فقرات المحور الرابع كانت 87.14%، وهي نسبة تزيد عن الوزن النسبي المقدر(60)' وقيمة (t) المحسوبة (64.73)، عند مستوى دلالة يساوي 0.000 ، وهي أقل من مستوى الدلالة المحتسب 0.05 ، مما يدل على رفض الفرضية العدمية. بمعنى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة وبين جودة عملية المراجعة.

٢- يلاحظ كذلك من الجدول أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور تراوحت قيمها بين (4.174-4.578)، وهذه القيم ايجابية على مستوى كل فقرة باستثناء الفقرة (٢٧) والتي بلغ الوسط الحسابي لها(3.514)، وهذا الوسط اكبر من الوسط الحسابي المفترض

(3)، للدراسة. وهذا يعني أن جميع المستجيبين يوافقون بشدة على وجود تأثير على الأداء المهني من خلال قياس الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الذي بلغ(4.357).

٣- يلاحظ كذلك من تحليل آراء المستجيبين على مستوى كل متغير من هذا المحور أن هناك نسبة عالية جداً من المستجيبين توافق وبشدة على وجود تأثير كبير لجميع فقرات المحور، وتصل في معضمها، كما هو ظاهر في الجدول(12) إلى أكثر من 90% وهذا يدل على ضرورة الاهتمام بمتغيرات هذا المحور.

٤- والخلاصة، ومن خلال التحليل السابق يرى الباحث، وبناءً على نتائج تحليل الفقرات السابقة للفرضية الرابعة والموضحة في جدول رقم(12) أن ، **العلاقة بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة،** وبين جودة أدائه في عملية المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات. وهذا يدل على عدم صحة الفرضية الرابعة والتي تقول بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين هذه العوامل وجودة عملية المراجعة .

7-6-3. اختبار الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$ ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1-لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمتغير الشخصي (العمر) لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA)، وتظهر النتائج بجدول رقم(13) . حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.499 ، ومستوى الدلالة 0.668 ، وهي أكبر من الدلالة الإحصائية المعتمدة 0.05 ، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للعمر لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمتغير الشخصي(المؤهل الأكاديمي) لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way ANOVA)، وتظهر النتائج بجدول رقم(13) . حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.077 ، ومستوى الدلالة 0.440 ، وهي أكبر من الدلالة الإحصائية المعتمدة 0.05 ، مما يدل على قبول الفرضية

العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمؤهل الأكاديمي لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

3– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمتغير الشخصي(التأهيل المهني) لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way ANOVA)، وتظهر النتائج بجدول رقم(13) . حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 1.408 ، ومستوى الدلالة 0.334 ، وهي أكبر من الدلالة الإحصائية المعتمدة 0.05 ، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للتأهيل المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

4– لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمتغير الشخصي(للمسمى الوظيفي) لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way ANOVA)، وتظهر النتائج بجدول رقم(13) . حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.679 ، ومستوى الدلالة 0.662 ، وهي أكبر من الدلالة الإحصائية المعتمدة 0.05 ، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمسمى الوظيفي لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

5–لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للمتغير الشخصي(لعدد سنوات الخبرة) لمراجعي الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

لفحص هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار تحليل التباين الأحادي(One Way ANOVA)، وتظهر النتائج بجدول رقم(13) . حيث يتبين أن قيمة F المحسوبة تساوي 0.540 ، ومستوى الدلالة 0.710 ، وهي أكبر من الدلالة الإحصائية المعتمدة 0.05 ، مما يدل على قبول الفرضية العدمية، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات

من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للعدد سنوات الخبرة لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$.

جدول رقم (13)

نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق بشأن مدى تأثير العوامل الشخصية في جودة الأداء المهني من وجهة نظر المحاسبين القانونيين

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة
العمر	داخل المجموعة خارج المجموعة المجموع	0.984 82.515 83,499	3 105 108	0.328 0.787	0.499	0.668
المؤهل	داخل المجموعة خارج المجموعة المجموع	2.828 80.737 83.565	3 105 108	0.941 0,770	1.077	0.440
الشهادة المهنية	داخل المجموعة خارج المجموعة المجموع	3.775 76.281 80.056	3 105 108	1.259 0.760	1.408	0.334
المسمى الوظيفي	داخل المجموعة خارج المجموعة المجموع	1.581 82.023 83.604	3 105 108	0.535 0,773	0.697	0.662
الخبرة	داخل المجموعة خارج المجموعة المجموع	1.649 81.916 83.565	4 104 108	0,413 0,739	0.540	0.710

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب ، واختبار الفرضيات ، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من اجل المساهمة في تحسين جودة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية والوصول بها إلى المستوى المطلوب فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية-:

أولاً :النتائج

1-يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أدلاء في عملية مراجعة الحسابات .

2-أثبتت النتائج أن تنظيم مكتب المراجعة ، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات ، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.

3-أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد .

4-أن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته.

5-أكدت النتائج بأن تخفيض المراجع لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلبياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثرعلى جودة المراجعة في سبيل الاحتفاظ بالعميل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.

6-أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجع تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة مراجعة الحسابات. كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة.

7-إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدى إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة ، ويؤدى إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.

8-بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات لكل من العمر، الشهادة الأكاديمية ،التأهيل المهني ،المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بالتوصيات التالية التي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة مراجعة الحسابات وكما يلي:

1-يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.

2-يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة ، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة في مكاتبهم .

3- يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات.

4-يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة ، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة عملية مراجعة الحسابات.

5-يجب على الجمعيات المهنية القيام بتقدير حد أدنى لأتعاب مراجع الحسابات، ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفاً من تأثر ذلك على جودة أداء المراجعة.

6-يجب على مراجع الحسابات التخطيط المسبق، والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال قبول عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة إلى ضرورة تزويد فريق عمل المراجعة بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور مهنة المراجعة.

7- يجب على الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في الجمهورية اليمنية بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة

عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب المراجعة لذلك.

8-نتيجة لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم نسبياً (مكاتب شخصية)، والتي قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة لعدم وجود فريق عمل متخصص، وبشكل متكامل من استقلالية وتأهيل مهني مناسب، يرى الباحث ضرورة القيام بإعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية المراجعة في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط المطلوبة. ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدى إلى رفع جودة المراجعة.

9-يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، وخاصة في قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والشركات محل المراجعة، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات.

المراجع

أولاً:الكتب:

1-الاتحاد الدولي للمحاسبي (2006) ،المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية.

2- البلداوي، عبدالحميد. (٢٠٠٤) البحث العلمي والتحليل الإحصائي (SPSS)،الشروق للنشر والتوزيع ،عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية.

3 - حماد، طارق(2007) ، موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر.

4- شريم،عبيد وبركات،لطف وبامشموس،عبدالله ،(٢٠٠٩)الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، مركز الامين للنشر والتوزيع ، صنعاء– الجمهورية اليمنية.

5-الصيح ،عبدالحميد وجبران، محمد (٢٠٠٨) المحاسبة الإدارية (أ) ، مركز الامين للنشر والتوزيع، صنعاء – الجمهورية اليمنية.

6-عبد الله، خالد أمين(1999) ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية،دار وائل للنشر ،عمان ، الأردن.

7- مصطفى، أحمد سيد (2001) إدارة الجودة الشاملة والأيزو 9000 دليل عملي ، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق.

8-نور ، احمد محمد ، (١٩٨٧) مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، مصر.

ثانياً:رسائل الماجستير والدكتوراه:

1- الرباعي ، يوسف "استراتيجية المراجعة :دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية " رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٦م.

2- . الضلعي ، وهيب ، (2004) مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن / دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاردنية ، عمان، الاردن.

3-بركات ، لطف حمود ، "تقييم عوامل تضييق فجوة التوقعات في المراجعة مع دراسة تطبيقية بالجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، بور سعيد ، جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٠م.

4- حميدات، محمد محمود،(2001) تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن ، والعوامل المحددة لها:دراسة ميدانية ، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة ،عمان ، الأردن .

5-محمد، سامي حسن (2003) نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، دراسة ميدانية ، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة .

ثالثا: الدوريات والمقالات:

1- الأديمي ،منصور"مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني:دراسة ميدانية" مجلة كلية التجارة والاقتصاد –جامعة صنعاء العدد(٢٨) ،(2007) ، الصفحات (49-166).

2- التويجري،عبدالرحمن والنافعابي، حسين" جودة خدمات المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين " مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ،كلية الاقتصاد والإدارة، م٢٢ ،ع١، صفحات(219-255) (2008).

3-بدران، سناء محمد، (1996) عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديرى الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد (3) .

4-جربوع، يوسف محمود، (2004) فجوة التوقعات بين المجتمع المالى ومراجعى الحسابات القانونيين وسبل تضييق هذه الفجوة، مجلة الدراسات الإنسانية ، الجامعة الإسلامية-غزة، المجلد (12، العدد(2) ، ص.ص367 -389).

5-دهمش، رلى نعيم، (1996) رقابة الجودة فى تدقيق الحسابات مفهومها، أهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد(95) ، صفحة(17-32).

6- عبد العليم ، محمد بكري، (2000) قياس جودة الخدمات المهنية : دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضاء العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.

7-قطب، أحمد سباعي وطارق، محمد حسنين(2003)، نحو إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات، مجلة المحاسبة والتامين، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد(60).

رابعاً:القوانين والمصادر الأخرى:

1-قانون مزاولة مهنة مراجعة الحسابات في اليمن رقم (26) لسنة 1999 م.

2 -موقع الإنترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين www.socpa.org.

3- موقع الإنترنت لهيئة المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي . www.gccaao.org

4- موقع الإنترنت لمعهد للمحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز www.icaew.com .

خامسًا:المراجع باللغة الإنجليزية:

1- Alvin, A.A. and james,K.L.2000 Auditing An Integrated Approach,eighth Edition, Prentice Hall International Upper Saddle River,New Jersey .
2- American Institute Of Certified Public Accountants,Code Of Ethical Rules ,Articles No 101,102,103,104,105,106 ,New York.
3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SEC Practice Section, Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit Firms of Publicity Held Companies", 1992, P. 2.
4- De Angelo,L.E.1981,Auditor Size And Audit Quality, Journal Of Accounting and Economics,Vol 3,PP.183-199 .
5- Fadzly, Mohamed Nazri and Ahmad, Zauwiyah. (2004), "Audit expectation gap: The case of Malaysia", Managerial Auditing Journal; Vol. 19 No. 7, pp. 897-915.
6- Garrison, Ray, H ,and Eric W,Noreen, Managerial Accounting , P210.
7- Humphrey, C, et.al, (1992)Providing Managerial Services to clients, (ICAEW,1992,PP1-2).

8- International federation of Accountants, (IFAC)"Handbook of Auditing Assurance and Ethics Pronouncements",2005, New York.
9- International federation of Accountants, (IFAC)"Handbook of Auditing Assurance and Ethics Pronouncements",2004, New York.
10- International federation of Accountants, (IFAC),ISA, N0.220,"Quality Control", May 2003, New York.
11- Nashwa George (2004), "Auditor Rotation and the Quality of Audits", The CPA Journal, (Dec. 2004), Vol. (74), No. (12), PP. 4-22.
12- Simmic, D,A,1984 Auditing Consulting and Auditor,s Independence, The Journal Of Accounting Research, Vol,22 ,No,2,PP 679-702.
13- Sutton Steve G. and James C. Lampe, "A framework for Evaluating process Quality for Audit Engagements", Accounting and Business Research, Vol.21,no.83,(Summer1991).
14- Taylor, D,H and Glezen,W,G1994 Auditor,s Legal Liability Towards The Third Party, Auditing Integrated Concepts And Procedures ,Sixth Edition, pp 145-151.
15- Zeff, S. A. (2003), "Du Pont's Early Policy on the Rotation of Audit Firms", Journal of Accounting and Public Policy, 2003, Vol. (22), PP. 3-5.

ملحق رقم١

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستبانة

الأخ الكريم السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بعمل دراسة ميدانية بعنوان :العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية. نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك.

مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،،،،،

د. محمد علي جبران

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة – جامعة صنعاء

أولا: معلومات عامة: يرجى التكرم بوضع إشارة √ بين القوسين المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1–العمر: ()أقل من 30 سنة ()– 30 أقل 40 سنة ()– 40 أقل 50 سنة () 50 سنة فأكثر.

2–المؤهل العلمي :() بكالوريوس، ()دبلوم () ماجستير () دكتوراه.

3 – الشهادة المهنية: () محاسب قانوني يمني() عضو في AACC () عضو في ACCA() لا يوجد.

3–المسمي الوظيفي:()مدير أو شريك مكتب مراجعة،()مدقق حسابات رئيسي، () مراجع، () مساعد مراجع .

5–عدد سنوات الخبرة () أقل من5 سنوات ()من5 – 10 سنة،() من 11– 15سنوات، ()من 16 – 20سنة ()فوق 20 سنة.

ثانياً :يرى الباحث أن العوامل التالية تؤثر في جودة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية والمطلوب منكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحد من هذه العوامل من خلال وضع إشارة √ في المكان المناسب للإجابة.**

م	الأسئلة	تأثير كبير جداً 5	تأثير كبير 4	تأثير متوسط 3	تأثير بسيط جداً2	غير مؤثر إطلاقا1
المحور الأول" : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بجودة أدائه في عملية المراجعة".						
١	**التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة.**					
٢	**معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة.**					
٣	**توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل محل المراجعة.**					

٤	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة .					
٥	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، والندوات المهنية المتخصصة.					
٦	مدى التزام مراجع الحسابات بالأنظمة والتشريعات القانونية السائدة.					
٧	يمكن لمراجع الحسابات الاستعانة ببعض موظفي المنشاة التي هي محل المراجعة) وممن تتوافر لديهم الخبرة الكافية والتأهيل المناسب لزيادة جودة خدمة المراجعة.					
٨	قدرة المراجع على مواجهة الظروف غير الطبيعية ومعالجة المشاكل التي تحدث.					
٩	قيام مراجع الحسابات بمراجعة أنشطة لا تتوافر لديه الخبرة الكافية والمناسبة يؤثر سلبياً على جودة أدائه في عملية المراجعة.					
المحور الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة ، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".						
١٠	توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة.					
١١	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.					
١٢	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.					
١٣	حجم مكتب المراجعة وتنظيمه ومستوى تجهيزاته.					
١٤	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوى كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.					
١٥	إرتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة.					
المحور الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة.						
١٦	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة، والموضوعية، والاستقلالية في عمله.					
١٧	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.					
١٨	يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة.					
١٩	قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.					
٢٠	إن طول الفترة الزمنية التي يبقى فيها المراجع مرتبطا بالعميل تؤدي إلى إقامة علاقات شخصية بينهما مما يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.					
٢١	يوجد علاقة طردية بين نسبة الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات من العميل، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.					
٢٢	يجب تبني نظام لتقدير الأتعاب يكون مفروضاً من جهة رقابية معينة،ويكون مبنياً على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها المراجع في تنفيذ مهمته، ونوعية العمل ومخاطره.					
٢٣	إن تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على أكبر عدد من العملاء يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.					

٢٤	عدم وجود طريقة علمية لتقدير أتعاب مراجع الحسابات تلقى قبولاً عاماً من المراجع والعميل، وترك ذلك للمساومة بين الطرفين يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة.					
المحور الرابع" : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة".						
٢٥	مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
٢٦	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
٢٧	صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
٢٨	استخدام وسائل تقنية، وأساليب حديثة في تنفيذ أعمال المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
٢٩	استخدام فريق عمل المراجعة للأساليب الإحصائية عند تنفيذ مهمة المراجعة. يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
٣٠	إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة على حدة تتضمن متطلبات الموظفين، وجدول أعمال المراجعة.					
٣١	وجود سياسات وإجراءات وبرنامج مراجعة يساعد العاملين لتنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.					
٣٢	قيام مكتب المراجعة بتحديد إجراءات وتعليمات محددة لمنع إغفال أية خطوة من خطوات المراجعة المحددة وفقا لبرنامج المراجعة المحدد للعملية.					
٣٣	تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة المراجعة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة.					
٣٤	وجود سياسات وهيكل وظيفي في المكتب لضمان اختيار المراجع المناسب لتنفيذ المهمة.					
٣٥	تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات والتعديلات الصادرة من الوزارات المختصة، والهيئات المهنية والتي قد تؤثر على الحسابات.					
٣٦	الزيارات المتكررة من قبل مراجع الحسابات لموقع العميل.					
٣٧	توثيق عملية متابعة ومراجعة التقارير، وأوراق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها من قبل المراجع، وذلك بالتوقيع أو تعبئة نماذج وقوائم معينة.					
٣٨	التزام المراجع بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد لها.					
٣٩	قيام مراجع الحسابات بقبول أية عملية مراجعة في حين لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه من إتمامها بدرجة مقبولة سوف يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة.					